

The position of the Algerian tax system on the measurement of fair value in the context of the application of the financial accounting system.

TAIBA Mohammed Ridha ¹, HADIDI Adem ².

¹ University of ADRAR, ALGERIA, Taiba@univ-adrar.dz.

² University of DJELFA, ALGERIA, A.hadidi@mail.univ-djelfa.dz.

ARTICLE INFO

Article history:

Received:25/07/2021

Accepted:22/10/2021

Online:24/10/2021

Keywords:

Accounting.

Measurement.

Fair value.

The tax system.

Accounting system.

Laws.

JEL Code:M 41, H 22.

ABSTRACT

This research paper aimed to study the position of the Algerian tax system on accounting measurement at fair value with a focus on the period of application of the financial accounting system, and the research is important in highlighting a recent and important topic in accounting thought, where the subject of alternatives to accounting measurement, especially fair value measurement, received great attention and controversy among researchers and professionals in the international and local accounting environment, through the presentation of various laws and tax instructions that provided for revaluation according to value. Following the application of the financial accounting system, and finally addressed the limitations and problems of using accounting measurement at fair value for tax purposes.

The research found that although Algeria's tax system allowed some assets to be revalued at their current value - with certain conditions - it maintained the historical cost, as its amendments to laws and legislation were limited to only some assets without other assets, as, according to the tax system, it threatened to significantly reduce tax revenues.

موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس وفق القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

طيبة محمد رضا ¹، حديدي آدم ²،

¹جامعة أدرار، الجزائر، Taiba@univ-adrar.dz

²جامعة الجلفة، الجزائر، A.hadidi@mail.univ-djelfa.dz

معلومات المقال

تاريخ الاستقبال: 2021/07/25

تاريخ القبول: 2021/10/22

تاريخ النشر: 2021/10/24

الكلمات المفتاحية

القياس المحاسبي.

القيمة العادلة.

النظام الجبائي.

النظام المحاسبي.

القوانين.

JEL Code:M 41, H 22.

الملخص

هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة مع التركيز على فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويكتسب البحث أهمية في كونه يسلط الضوء على موضوع حديث ومهم في الفكر المحاسبي؛ حيث لقي موضوع بدائل القياس المحاسبي وخاصة القياس وفق القيمة العادلة اهتماما وجدلا كبيرين بين الباحثين والمهنيين في البيئة المحاسبية الدولية والمحلية؛ وذلك من خلال عرض مختلف القوانين والتعليمات الجبائية التي نصت على إعادة التقييم وفق القيمة الجارية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك عرض موقف النظام الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير التطرق إلى قيود ومشاكل استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة للأغراض الجبائية.

وتوصل البحث إلى أنه وبرغم من أن النظام الجبائي في الجزائر سمح بإعادة تقييم بعض الأصول وفق قيمتها الجارية - مع وجود شروط معينة - فإنه يتمسك بالتكلفة التاريخية؛ حيث أن التعديلات التي أجراها على القوانين والتشريعات كانت محصورة في بعض الأصول فقط دون غيرها من الأصول، باعتبارها وحسب النظام الجبائي تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية.

- مقدمة:

إن الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر والتي مست المجال المحاسبي وذلك بإصدار نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وقد حاول المشرع المحاسبي الجزائري من خلال هذا النظام الاعتماد على المبادئ والقواعد الدولية؛ حيث تبنى مفهوم جديد في القياس المحاسبي ألا وهو القيمة العادلة واصطُح عليه اسم القيمة الحقيقية، وهذا في الباب الأول من الملحق المتعلق بقواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات، وقد وضح طريقة وشروط إعادة التقييم والعناصر المرخص بإعادة تقييمها وفق القيمة العادلة.

وأن هذا التحول في المبادئ وقواعد التقييم والقياس انعكس على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة والتي من أهمها النظام الضريبي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي؛ حيث أن عملية القياس وفق نموذج القيمة العادلة هي إحدى العناصر الهامة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وتعتبر من بين الاختلافات القائمة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي والتي تعكس الفجوة القائمة بين النظامين في تحديد الربح وبيان آثارها الجبائية، فعملية الإخضاع للضريبة وفق المشرع الجبائي الجزائري تتم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية التقليدي.

وفي هذا المقام يمكن طرح التساؤل التالي: ما هو موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس وفق القيمة العادلة

في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

- أهداف البحث:

يهدف هذه البحث إلى دراسة موقف المشرع الجبائي الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويمكن عرض جملة من الأهداف التي نسعى لتحقيقها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:

- عرض مختلف القوانين والتعليمات الجبائية التي نصت على إعادة التقييم وفق القيمة الجارية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- عرض موقف النظام الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- التطرق إلى قيود ومشاكل استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة للأغراض الجبائية.

- أهمية البحث:

يكتسب البحث أهمية في كونه يسלט الضوء على موضوع حديث ومهم في الفكر المحاسبي؛ حيث لقي موضوع القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة اهتماما وجدلا كبيرين بين الباحثين والمهنيين في البيئة المحاسبية الدولية والمحلية حول اعتماد أو عدم اعتماد هذه البديل كنموذج للقياس للأغراض الجبائية.

- منهج البحث وأسلوب جمع البيانات وتحليلها:

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري للبحث، من خلال إجراء المسح المكتبي واستخدام شبكة الانترنت للاطلاع على المراجع العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة، كما تم استخدام الأسلوب التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة من خلال تحليل مختلف الجوانب القانونية والتشريعية للموضوع محل الدراسة.

- الدراسات السابقة:

1. دراسة (يخلف، 2019) بعنوان: "متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي". هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهم المستجدات الحاصلة في المجال المحاسبي وأثرها على النظام الجبائي؛ من خلال عرض مختلف الاشكالات التي تعيق طريقة الوصول لربح حقيقي يمثل الواقع الفعلي للمؤسسات المختلفة، وحصرها وإيجاد حلول وتدابير للسيطرة عليها والتحكم فيها وفي كل ما من شأنه أن يحدث آثار سلبية في الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي الحصيلة الجبائية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند التعرض لجوانب العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والانعكاسات والآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الخاضع للضريبة ومن ثم الحصيلة الجبائية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية التي جسدها النظام المحاسبي المالي في الجزائر كقواعد محاسبية معتمدة في تحديد النتائج الصافية للنظام الجبائي، من شأنه أن يحد من التهرب الجبائي وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية.

2. دراسة (حسين، 2017) بعنوان: أثر تطبيق نماذج المحاسبة عن تغيرات الأسعار على قياس الوعاء الضريبي لضريبة أرباح الاعمال- دراسة تحليلية تطبيقية .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في ظل تغيرات الأسعار وأثره على قياس الوعاء الضريبي، وبيان أثر تطبيق نموذج المحاسبة عن التكلفة الجارية في ظل تغيرات الأسعار على قياس الوعاء الضريبي.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في شقه النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام أسلوب دراسة حالة من خلال تجميع البيانات من المؤسسات محل الدراسة وذلك بغرض التحقق من الفرضيات. توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن نموذج التكلفة التاريخية المعدلة في ظل تغيرات الأسعار يؤثر إيجابا على قياس الوعاء الضريبي، كما توصلت إلى أن المؤسسات محل الدراسة تكبدت خسائر وذلك بعد تعديل البيانات وفق مفهوم تكلفة الاستبدال أو التكلفة الجارية، وفي الأخير خلصت إلى أن نموذج التكلفة الجارية يعتبر من النماذج المحاسبية المناسبة لبيان أثره على قياس الوعاء الضريبي خلال فترات تغيرات الأسعار.

3. دراسة (الحنيطي، عكشة) بعنوان: "دور قانون ضريبة الدخل في ترسيخ مفهوم القيمة العادلة للاستثمارات المالية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التشريع الجبائي الأردني ممثلة في قانون ضريبة الدخل في ترسيخ مفهوم القيمة العادلة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الاستنباطي للوصول إلى نتائج البحث؛ وذلك من خلال التعرف على مفهوم القيمة العادلة كما ورد في معايير المحاسبة الدولية، ثم دراسة مواد قانون ضريبة الدخل التي تطرقت إلى الاستثمارات المالية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن قانون ضريبة الدخل في الأردن ألزم فئات معينة من المكلفين بمسك الحسابات مع مراعاة مبادئ وقواعد المحاسبة الدولية، وهذا يعني أن على المكلفين الملزمين بمسك الحسابات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأي جديد تتضمنه المعايير بما لا يتعارض مع أحكام القانون بما فيه القيمة العادلة، وبالتالي فإن القانون الجبائي ليس عائقاً أمام الشركات في اتباع أسلوب القيمة العادلة وإنما عامل مساعد لإلزام المؤسسات بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية، كما توصلت الدراسة إلى أن القانون الجبائي في الأردن نص على إعفاء الدخل الناتجة عن الاستثمارات المالية المتحققة نتيجة التداول في الأسواق المالية من الضريبة، وهذا يعطي حافزة للمؤسسات لتصنيف الاستثمارات المالية وفق المعايير الدولية بما ينسجم مع حاجات ورغبات إدارة هذه المؤسسات لعدم ترتب أي التزام ضريبي على هذه الشركات من هذا التصنيف، وقد خلصت الدراسة في الأخير إلى أن قانون ضريبة الدخل في الأردن له دور في ترسيخ مفهوم القيمة العادلة للاستثمارات المالية.

4. دراسة (رمو، 2006) بعنوان: "تحديد وعاء الضريبة على دخل الشركات في ظل الارتفاع العام في الأسعار". هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر التغير في الأسعار على تحديد الربح المحاسبي ومن ثم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وفقاً للتشريع العراقي. وتكمن أهمية الدراسة في سعيها إلى اقتراح تعديل الربح المحاسبي ليعكس الارتفاع المستمر بالأسعار عند تحديد مقدار الضريبة على الأرباح ومن ثم إخضاع المكلف للضرائب على دخله الحقيقي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم عرض الأساليب المحاسبية لمعالجة الارتفاع في المستوى العام للأسعار، وذلك بالاعتماد على دراسة الحالة؛ من خلال الزيارات الميدانية بهدف دراسة واقع عملية تحديد الوعاء الضريبي والضريبة المفروضة على الربح المحاسبي في ظل الارتفاع المستمر للأسعار.

توصلت هذه الدراسة إلى أن اعتماد الربح المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية وفي ظل الارتفاع المستمر للأسعار يؤدي إلى القياس غير الدقيق لهذا الدخل بما ينعكس على دقة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، لذا يجب على المشرع الضريبي الأخذ بعين الاعتبار أثر الارتفاع العام في الأسعار عند تحديد الدخل الضريبي.

1- القوانين الجبائية التي نصت على إعادة التقييم وفق القيمة الجارية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي:

فرض النظام الجبائي الجزائري على المؤسسات ضرورة احترام المبادئ والقواعد المحاسبة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، شريطة ألا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي، وهذا وفق ما نصت عليه المادة رقم (141) مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010 حيث تنص على أنه: "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة". (أمر 09-01، 2009، ص 05)

ويعتبر هذا النص الإجمالي محاولة لإعطاء توضيحات لكل غموض يرافق اعتماد النظام الجبائي الجزائري لما جاء في محتوى النظام المحاسبي المالي، مع عدم مخالفة القواعد الجبائية المحددة للوعاء الضريبي، ففي حالة غياب

نص جبائي صريح في قضية ما تطبق النصوص المحاسبية والعكس صحيح، بشرط ألا يكون هناك أثر سلبي في تطبيق القواعد المحاسبية على الوعاء الخاضع للضريبة. (بخلف، 2019، ص171)

ومند صدور القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي قام المشرع الضريبي بإصدار مجموعة من المواد ضمن قوانين المالية وتعليمات الوزارية، وهذا لمسايرة المستجدات التي نص عليها قانون المحاسبة في الجزائر بما فيها موضوع تبني بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية، وتتمثل هذه القوانين فيما يلي:

1-1- قانون المالية لسنة 2019 وقانون المالية التكميلي لسنة 2009:

تضمن المادة (10) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 تعديلا في نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتمثلت هذه المواد فيما يلي (أمر 09-01، 2009، ص06):

✓ المادة (185) تنص على أنه: "يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات".

✓ المادة (186) تنص على أنه: "يقيد فائض مخصصات الإهلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة".

ليصدر بعدها مشروع قانون المالية لسنة 2019 من أجل توضيح المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيات وإقتراح تعديلات على المواد السابقة الذكر. حيث نص هذا المشروع على أن: "النظام المحاسبي المالي يرخص للمؤسسات بتطبيق طريقة إعادة تقييم أصولها، تتم عملية إعادة التقييم بكل حرية، وفي ظل الوضع الحالي للتشريع الجبائي يكتف غموض المعالجة الجبائية الواجب انتهاجها إزاء فوائض أوقاص القيمة المحققة في إطار النشاط المهني".

كما نص هذا المشروع على أنه: "تعتبر فوائض القيمة عن إعادة التقييم كحواصل ثابتة لم تحصلها المؤسسة، ولهذا السبب تم إقرار إخضاع فوائض القيمة المذكورة للضريبة عند التنازل عن التثبيات القابل للاهلاك وغير القابل للاهلاك الذي كان محل إعادة التقييم، وفي هذه الحالة يحدد فائض أوقاص القيمة بالرجوع إلى القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم".

كما نص في الأخير على أنه: "وقصد التصدي لتوزيعات وهمية محتملة (ناتجة عن فارق إعادة التقييم) يقترح من خلال مشروع هذه المادة منع توزيع هذا الفارق".

ثم صدر قانون المالية لسنة 2019 وتضمن على مستوى القسم الثامن (إعادة تقييم الأصول) من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة (4) تعديلا للمادة (186) السابقة الذكر؛ وذلك قصد إقرار النظام الجبائي المطبق على عمليات إعادة تقييم التثبيات غير القابلة للاهلاك كما يلي (القانون 18/18، 2019، ص04):

✓ المادة (186) مكرر تنص على أنه: "لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيات غير القابلة للاهلاك، ويسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع".

✓ المادة (186) مكرر 1 تنص على أنه: "يحسب فائض أوقاص القيمة للتنازل عن التثبيات القابلة وغير القابلة للاهلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم".

ومن خلال ما نص عليه قانون المالية لسنة 2019 في المادة (4) المعدلة للمادة (10) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإنه يمكن استنتاج ما يلي:

- أن التعديلات الواردة على المادة (186) من (ق.ض.م.ر.م) جعلت المعالجة الجبائية لعملية إعادة التقييم أكثر وضوحاً؛ مما قد يؤدي إلى إزالة تخوف المؤسسات من القيام بعملية إعادة تقييم تثبيتاتها سواء القابلة أو غير القابلة للاهلاك، فالمادة (186) مكرر تنص على عدم إدراج فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهلاك (أي ما يعرف محاسيباً بفارق إعادة التقييم) ضمن النتيجة الجبائية، وأن فارق إعادة التقييم يسجل ضمن الخصوم في الميزانية، وأنه (أي فارق التقييم) غير قابل للتوزيع لأن فارق إعادة التقييم ليس ربحاً مكتسباً وهو غير خاضع للضريبة إلا بعد تحوله إلى فائض قيمة نتيجة عملية التنازل عن التثبيت.
 - المادة (186) مكرر 1 من نفس القانون؛ فقد نصت على أن فائض القيمة المحقق نتيجة التنازل عن التثبيتات القابلة أو غير القابلة للاهلاك سبق إعادة تقييمها، يتم تحديده على أساس القيمة الأصلية للتثبيت المتنازل عنه (أي قيمته قبل عملية إعادة تقييمه). وما يستنتج من هذه المادة هو أن فائض قيمة التنازل الخاضع للضريبة يجب ألا يتأثر بعملية إعادة التقييم.
 - أما المادة (186) التي تنص على إدراج الإهلاك الإضافي الناتج عن عملية إعادة التقييم ضمن النتيجة الجبائية فلم يتم تعديلها؛ مما يجعل عملية إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهلاك، عملية حيادية جبائياً، ولا تؤثر على النتيجة الجبائية للدورة (الحصيلة الجبائية).
- وعليه نستنتج بأنه هدف قانون المالية لسنة 2019 إلى توضيح المعالجة الجبائية لفوارق إعادة التقييم الناتجة عن إعادة التقييم؛ حيث أنه لا يتم احتساب هذه الفوائض القيمة عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات -تحديد الربح الجبائي- المحققة من طرف المؤسسات عقب عمليات لإعادة تقييم الأصول غير القابلة للاهلاك.
- 1-2-1- التعليم رقم 02 الصادرة في 20 مارس 2019 المتضمنة المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات:**
- قامت المديرية العامة للضرائب بإصدار التعليم رقم 02 من أجل توضيح المادة (4) من قانون المالية لسنة 2019 السابق الذكر ومتعلقة بفوارق القيمة الناتجة عن إعادة التقييم، وتضمن التعليم النقاط التالية :
- 1-2-1- المعالجة الجبائية لفوارق إعادة التقييم:** تضمنت التعليم فيما يخص هذا الجانب ما يلي:
- التذكير بأنه عند الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وحسب المادة (185) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ فإن فائض إعادة التقييم يدمج في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات.
 - فارق إعادة تقييم التثبيتات غير قابل للاهلاك لا يدرج في النتيجة الجبائية عند حساب الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي (النظام الحقيقي) وهذا وفق المادة (186) مكرر.
 - فارق إعادة التقييم يقيد في خصوم الميزانية في حساب مخصص له في رأس المال (أي الحساب 105).
 - في حالة تحويل فارق إعادة التقييم إلى الرأس المال الاجتماعي أو للاحتياطات أو حساب المرحل من جديد فإنه في هذه الحالة يخضع للضريبة.
 - فارق إعادة التقييم غير قابل للتوزيع، وفي حالة توزيعه يخضع للضريبة في تلك السنة.

- يحسب فارق التنازل سواء (الموجب أو السالب) على أساس مبلغ قبل إعادة التقييم؛ أي المبلغ الاصلي (V.O) وهذا وفق المادة (186) مكرر و(186) مكرر 1.
- فارق إعادة التقييم السالب (ناقص القيمة) للتثبيتات لا يعتبر من الأعباء القابلة للخصم من النتيجة الجبائية.
- 1-2-2-1. المعالجة الجبائية للتنازل عن التثبيتات:** تضمنت التعليمات فيما يخص هذا الجانب ما يلي:
 - 1-2-2-1-1. التثبيتات غير القابلة للاهلاك:** فيما يخص التثبيتات غير القابلة للاهلاك فإن فائض أو عجز التنازل عند حساب الربح الخاضع للضريبة يحسب على أساس:
 - مبلغ الاقتناء في حالة العادية.
 - المبلغ المعاد تقييمه بالنسبة للمؤسسات التي أعادت تقييم تثبياتها وفق المادة (71) من قانون المالية لسنة 2003⁽¹⁾ المعدل بالمرسوم التنفيذي 210/07.
 - المبلغ المعاد تقييمه بالنسبة للمؤسسات التي خضعت فروق إعادة التقييم للتثبيتات غير قابلة للاهلاك إلى الضريبة عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.
 - 1-2-2-2-1. التثبيتات القابلة للاهلاك:** فيما يخص التثبيتات القابلة للاهلاك فإن فائض أو عجز التنازل عند حساب الربح الخاضع للضريبة يحسب على أساس:
 - مبلغ الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة؛ بالنسبة للتثبيتات التي أسترجت الرسم على القيمة المضافة.
 - مبلغ الشراء المتضمن الرسم على القيمة المضافة؛ بالنسبة للتثبيتات التي لم تسترجع الرسم على القيمة المضافة، وفي كلتا الحالتين يحسب فائض أو عجز القيمة عند التنازل على أساس القيمة الأصلية للتثبيت .
 - القيمة المعاد تقييمها؛ بالنسبة للمؤسسات التي أعادت تقييم تثبياتها وفق المادة (71) من قانون المالية لسنة 2003 المعدل بالمرسوم التنفيذي 210/07، وكذلك المؤسسات التي خضعت فروق إعادة التقييم للتثبيتات قابلة للاهلاك إلى الضريبة عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي نصت عليها المادة (185) من النظام الجبائي المباشرة والرسم المماثلة.
 - كما تضمنت التعليمات ملاحظة حول فوارق إعادة التقييم عند الانتقال من (PCN) إلى (SCF) ونصت على أن: "فارق إعادة التقييم عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي يخضع فعليا للضريبة وفقا للمادة (185) من النظام الجبائي المباشرة والرسم المماثلة، وفي حالة العكس فإن فائض وعجز التنازل يحسب على أساس القيمة الأصلية للتثبيت قبل إعادة التقييم".

2- موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس وفق القيمة العادلة بعد تطبيق (SCF) والمعالجة الجبائية لها:

قبل التطرق إلى موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة؛ يجب أولا توضيح موقف المشرع المحاسبي من القياس وفق هذا الأساس؛ حيث أنه من خلال الاطلاع على النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة في الجزائر وبمقارنتها مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية، فإن المشرع المحاسبي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي تبنى بدائل القياس المحاسبي التي أقرها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) بغية تحسين مخرجات النظام المحاسبي، والوصول إلى الصورة الصادقة عن الوضعية المالية

للمؤسسة؛ حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي القياس وفق التكلفة التاريخية القاعدة العامة للقياس المحاسبي، وجعل من بدائل القياس المحاسبي الأخرى مجرد مرجعية وتصحيح لها (أداة لإعادة التقييم) متى توفرت شروط ذلك؛ حيث سمح بالمفاضلة بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم وفق أساس القيمة العادلة لمجمل عناصر القوائم المالية مثل التثبيات العينية والمعنوية المالية، والمخزونات والإعانات الحكومية، والقروض والخصوم المالية، والأعباء والمنتجات المالية، وعقود الإيجار التمويلي، والاقتراضات والديون المماثلة. وأعطى الأولوية للتقييم وفق أساس القيمة العادلة لعناصر أخرى منها العقارات الموظفة والأصول البيولوجية والأصول المالية والمنتجات الزراعية، وفي حالة صعوبة أو تعذر تحديد القيمة العادلة لهاته العناصر تحديدا ذات مصداقية فيجوز إدراج هذه الأصول بالتكلفة كما تم الإشارة إليه سابقا، كما اشترط الإفصاح في الملاحق عن الطريقة المعتمدة في الحصول على القيمة العادلة، ومدى استشارة مختص في إعادة التقييم، وتوضيح أسباب اللجوء لهذا الأسلوب، وتاريخ إعادة التقييم، وأكد المشرع على ضرورة تحديد القيمة الحقيقية في ظل السوق النشط، أي أن تعكس القوائم المالية القيمة الحالية الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية مع وضع شروط للسوق النشط.

2-1- موقف المشرع الجبائي الجزائري من القياس وفق القيمة العادلة:

اهتمت التشريعات الجبائية في العالم بالقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة من خلال إعطاء الإدارة الجبائية سلطة واسعة لفحص العمليات التجارية التي تتم بين الأطراف المرتبطة والتأكد من أنها تمت بأسعار غير متحيزة، ويعتبر التشريع الجبائي الأمريكي أول التشريعات التي تناول هذا الموضوع من خلال بعض المواد التي تتطلب ضرورة اتباع أساليب معينة للتأكد من أن أسعار التبادل بين الأطراف ذوي العلاقة هي أسعار محايدة، ومن أهم هذه الأساليب هو أسلوب سعر البيع الحر المقارن؛ حيث أنه وفق هذه الطريقة يتم تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير ذي العلاقة، ويعتمد في هذه المقارنة على أساس السلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية (خليفة، 2008، ص 17):

- الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد.
- ظروف السوق.

- الظروف الخاصة بالعملية المعنية.

وفي الجزائر وكما ذكرنا سابقا فالمشرع الجبائي يسمح بإعادة تقييم بعض الأصول وفق قيمتها العادلة، مع توفر شروط معينة سعيا منه للحفاظ على الحصيلة الجبائية وهذا من خلال ما نص عليه في قوانين المالية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن استنتاج أن إعادة التقييم وفق النظام الجبائي الجزائري ينتج عنها ما يلي:

- زيادة في الوعاء الخاضع للضريبة عند التنازل على التثبيات القابلة وغير قابلة للاهلاك؛ لأن فائض أو عجز التنازل يحسب على أساس المبلغ الأصلي للتثبيات (مبلغ الاقتناء)، وهذا الأخير غالبا ما يكون أكبر من المبلغ المعاد تقييمه (فائض القيمة).

- لا يأخذ بخسائر القيمة (إعادة التقييم السالبة) عند إعادة تقييم؛ حيث لا تعتبر هذه الخسائر من المصاريف القابلة للخصم من الوعاء الضريبي، وعليه فإن الإدارة الجبائية تحافظ على الحصيلة الجبائية في هذه الحالة كذلك.

- كما أن القوانين الجبائية تنص على أن فرق بين الإهلاك قبل وبعد إعادة التقييم في حالة فائض القيمة يحول إلى النتيجة الجبائية؛ وإن الإدارة الجبائية حافظت على الحصيلة الجبائية في هذه الحالة وضمنت عدم نقصانها.
- كما أن الإدارة الجبائية تضمنت زيادة في الوعاء الضريبي في حالة تحويل فارق إعادة التقييم إلى رأس المال الاجتماعي أو الاحتياطات أو حساب المرحل من جديد أو توزيعه على الشركاء؛ لأن فارق إعادة التقييم في هذه الحالة يخضع للضريبة.

2-2- المعالجة الجبائية لفوارق إعادة التقييم في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

مع صدور قانون المالية لسنة 1996 أصبحت إعادة التقييم دون تأثير جبائي على المؤسسة عكس مكان في قبل ذلك؛ حيث نصت المادة (107) من قانون المالية لسنة 1996 على أنه: "تخضع فوائض القيمة غير المخصصة والناجمة عن عمليات إعادة التقييم المسجلة في ميزانية المؤسسات في أول جانفي 1995 للضريبة وفقا للكيفيات المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة (186) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ وذلك على أساس الجزء من الفوائض القيمة التي تطابق الإهلاكات التكميلية غير المطبقة حتى هذا التاريخ".

حيث تنص المادة (186) من (ق.ض.م.ر.م) على أنه: "تقييد فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم في احتياط خاص يظهر ضمن خصوم الميزانية تدمج فوائض القيمة هذه في نتائج السنة حسب أجزاء متساوية لأقساط الإهلاك السنوي التكميلية الناتجة عن إعادة التقييم". ومنه نستنتج بأنه بعد ما كانت فوائض القيمة معفية تماما من الضريبة أصبح من الضروري إدماجها ضمن نتائج السنة حسب أجزاء متساوية الأقساط الإهلاك السنوي التكميلية الناتجة عن إعادة التقييم.

ويرخص النظام المحاسبي المالي -كما ذكرنا سابقا- للمؤسسات بإعادة تقييم التثبيات العينية والمعنوية على أساس قيمتها الحقيقية أو السوقية؛ حيث يتم حساب الإهلاكات على أساس المبالغ المعاد تقييمها، ويتم تسجيل الزيادة الناتجة التقييم بين القيمة المعاد تقييمها والقيمة المحاسبية الصافية في الجانب الدائن من الحساب 105 فرق إعادة التقييم، في حين ينص القانون الجبائي الجزائري على تقييد فائض مخصصات الإهلاكات الناتجة عن عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة باعتباره كأعباء غير قابلة للخصم-وهذا وفق المادة 186 من قانون ض م ر م المذكور سابقا.

إلا أنه وبالرغم من كون الفرق بين المحاسبة والجبائية في هذه الحالة هو فرق دائم، إلا أنه يتعين إثبات ضريبة مؤجلة خصوم على عملية إعادة التقييم التي يترتب عنها دفع ضريبة مؤجلة في المستقبل ناتجة عن تلك الفوائض في مخصصات الإهلاك غير مقبولة للخصم جبائيا. (سماعين، 2021، ص244)

وعليه فإن الضريبة على فوارق إعادة التقييم ضريبة مرتبطة بمخصصات الإهلاك تحدث خلال مدة حياة التثبيات، كما أنه إذا حدثت إعادة التقييم عند غلق الحسابات في آخر السنة، فلا يوجد ضرائب فعلية؛ حيث لا توجد مخصصات الإهلاك.

أما بالنسبة للعقارات الاستثمارية لا توجد أحكام جبائية خاصة بها؛ وعليه فإنه تدمج خسائر القيمة وتفرض ضريبة على فائض القيمة، ولا توجد ضرائب مؤجلة لأن إعادة التقييم تؤثر على الربح الخاضع للضريبة لفترة. (Boubir, 2015, p33).

وتوجد طريقتين لإخضاع فوارق إعادة التقييم إلى الضريبة (لعشيشي، 2010، ص91):

- ✓ **الطريقة الأولى:** يتم إدماج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم ضمن العناصر الخاضعة للضريبة، ومنه تسجل الضريبة كتكلفة تحتسب على الدورة أين طبقت إعادة التقييم.
 - ✓ **الطريقة الثانية:** لا يدمج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم مباشرة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة؛ بل يضاف إلى النتيجة الجبائية الفرق بين قسط الإهلاك بعد إعادة التقييم وقسط الإهلاك قبل إعادة التقييم، وتتم هذه العملية في الجدول (9) من القوائم الجبائية الملحقة ومنه تقطع الضرائب المناسبة من فارق إعادة التقييم.
- وبالنسبة لخسائر القيم المطبقة على عناصر التثبيتات فإن النظام المحاسبي المالي ينص على ضرورة تشكيل خسائر قيم لعناصر الأصول إذا كانت قيمتها القابلة للتحويل للأصل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، وذلك تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، ولكن القانون الجبائي لا يعترف بها أصلاً (بل يعترف بالإهلاكات المطبقة)، وهو ما يعني إعادة دمجها في النتيجة المحاسبية، مع تشكيل ضريبة مؤجلة أصول يتم استرجاعها من قيمة الإهلاكات المتبقية المتعلقة بالتثبيت المعني. (سماعين، 2021، ص226)

2-3- قيود ومشاكل استخدام القياس وفق القيم الجارية في الأغراض الجبائية:

- إن تطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في إعداد القوائم المالية أصبح ضرورة تقتضيها الظروف والأوضاع الاقتصادية، إلا أن عملية تطبيقها للأغراض الجبائية واجهت بعض القيود والمشاكل التي كانت مبرراً للتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية. ومن هذه المشاكل والقيود نجد:
- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها، أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها؛ حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي واتباع أسس قياس متباينة، كما تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة لأصول والالتزامات المالية، الأمر الذي يجعل القوائم المالية أكثر تقلباً، مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود السوق النشط، وهذا بالطبع لا يخدم الإدارة الجبائية عند إجراء الفحص والرقابة الجبائية على القوائم المالية للمكلفين.
 - المحاسبة على أساس القيم الجارية وخاصة نموذج القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الوحدة الاقتصادية في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضع تقدير القيمة السوقية العادلة، فضلاً على ذلك أنها تتعارض مع مبدأ الثبات في المحاسبة أو عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية، وبالتالي يشكل ذلك تحدياً لأعوان الإدارة الجبائية في تحديد والتحقق من صحة الوعاء الخاضع للضريبة.
 - عدم دقة القياس وفق القيم العادلة -في حالة عدم توفر أسواق نشطة- بسبب اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية لعملية التقييم وخاصة لأدوات المالية؛ حيث يصعب تحديد القيمة السوقية لكثير من موجودات المؤسسة وهذا الجانب يشكل صعوبة على الإدارة الجبائية في تحديد صحة هذه القيم.
 - زيادة التكاليف لمعرفة القيمة العادلة والتي تتطلب بذل جهود غير عادية وتكبد المصروفات الإضافية تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة. كما يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق مبدأ القيمة العادلة لفترة زمنية طويلة؛ مما قد يترتب عليها تأخير إيداع القوائم الجبائية وما ينجر عنها من عقوبات جبائية.

- إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كينود في جدول حساب النتائج دون أن تتم عمليات التبادل الفعلية بين المؤسسة والأطراف الخارجية عنها؛ قد يفتح بابا للتلاعب في الإيرادات وبالتالي التأثير في الحصيلة الجبائية وتحديد الوعاء الضريبي السليم.

وفي الأخير فإن ما تصبوا إليه الإدارة الجبائية هو التحقق من صدق البيانات المقدمة بالقوائم والتصريحات الجبائية وعدالتها، ومنهج القيمة العادلة يقيم بمعرفة المؤسسة ووفق سياساتها، وبالتالي قد تعرض المعلومات بشكل تنقصه العدالة والشفافية؛ وذلك في حالة استخدام القيمة السوقية للتلاعب في نتائج الأعمال -وتغطية بعض الثغرات- وفقاً لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد القوائم المالية، وهذا قد يساعد المؤسسة على التجنب والتهرب الضريبي.

- خاتمة:

في ضوء هذا البحث تطرقنا إلى موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ من خلال عرض مختلف القوانين والتعليمات الجبائية التي نصت على إعادة التقييم وفق القيمة العادلة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى التطرق إلى قيود ومشاكل استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة الجارية للأغراض الجبائية. ويمكن تلخيص أهم ما تم التوصل إليه من خلال هذا البحث فيما يلي:

- فرض النظام الجبائي الجزائري على المؤسسات ضرورة احترام المبادئ والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، شريطة ألا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي.

- تتم عملية الإخضاع للضريبة في الجزائر وفق فرض التكلفة التاريخية التقليدي، وهو فرض يناقض مع الاتجاهات المعاصرة الأنظمة الضريبية الحديثة.

- النظام الجبائي الجزائري نص على إعفاء الدخل الناتجة عن الاستثمارات المالية المتحققة نتيجة التداول في الأسواق المالية من الضريبة، وهذا يعطي حافزة للمؤسسات لتصنيف الاستثمارات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي لعدم ترتب أي التزام ضريبي على هذه المؤسسات.

- رغم أنه المشرع الجبائي في الجزائر سمح بإعادة تقييم بعض الأصول وفق قيمتها الجارية -مع وجود شروط معينة- فإنه يتمسك بالتكلفة التاريخية؛ حيث أن التعديلات التي أجراها على القوانين والتشريعات كانت محصورة في بعض الأصول فقط (الأصول غير قابلة للاهلاك) دون غيرها من الأصول، باعتبارها وحسب النظام الجبائي تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير وسعيًا منه للحفاظ على الحصيلة الجبائية.

- ينظر النظام الجبائي إلى إعادة التقييم حسب القيمة العادلة المسموح بها محاسبياً على أنها تجعل القوائم المالية عرضة للتغيير والتلاعب من فترة لأخرى ويمكن أن تكون وسيلة للتهرب الجبائي.

- ومن جهة أخرى تخشى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من إظهار أصولها بالقيمة العادلة عند الإفصاح عن قوائمها المالية من الانعكاسات الجبائية لعملية إعادة التقييم وما يمكن أن ينتج عنها من فرض ضرائب إضافية.

- **التوصيات:** في ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة الحالية تم وضع مجموعة من التوصيات تمثلت فيمايلي:
- يجب على المشرع الجبائي الجزائري مساندة التغييرات التي نتجت عن تبني معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) وتجاوبه معها.
- يجب على النظام الجبائي الأخذ بعين الاعتبار أثر الارتفاع العام في الأسعار عند تحديد الربح الجبائي؛ حيث أن هذا المبدأ لا يتعارض مع المفهوم الجبائي للتكاليف الواجبة الخصم من الإيراد.
- ضرورة تكييف كلا من القانون التجاري والجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.
- ضرورة تكوين إطارات فنية متخصصة مؤهلة من المراقبين الجبائين لغرض تحديد القيم الجارية أو التأكد من مدى صحة تقديرها.
- ضرورة قبول مصلحة الضرائب للقوائم الجبائية المعدة وفق نموذج القيمة العادلة كأساس في التحاسب الضريبي مع المؤسسات الاقتصادية حفاظا على القوة الشرائية لرأس المال هذه المؤسسات من الهلاك والتآكل التدريجي في شكل ضرائب إضافية، لكن مع الحرص على ضمان المحافظة على موارد الجبائية.
- **الهوامش :**

1- المادة 71 من قانون المالية لسنة 2003 تنص على أنه: "يمكن إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهلاك وغير القابلة للاهلاك الواردة في الميزانية المفقولة في 31 ديسمبر سنة 2002 والتابعة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، في إطار الشروط المحددة عن طريق التنظيم وفي أجل لا يتجاوز 31 ديسمبر سنة 2004، تقييد دون تطبيق الضريبة، فوائض القيم الناتجة عن هذه العملية في حساب فرق إعادة التقييم في خصوم الميزانية، وتدمج في رأسمال الشركة في إطار زيادة رأس المال طبقا للإجراءات القانونية السارية المفعول".

- قائمة المصادر والمراجع:

- جمال لعشيشي، (2010)، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي الجديد، page bleues، الجزائر.
- عيسى سماعيل، (2021)، جبائية ومحاسبة المؤسسة- تقنيات جبائية وحاسبية، page bleues، الجزائر.
- خليفة محمد عبد العزيز، (2008)، المشكلات الضريبية في ضوء المحاسبة عن القيمة العادلة ومقترحات علاجها، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 12، العدد 01.
- وحيد محمود رمو، (2006)، تحديد وعاء الضريبة على دخل الشركات في ظل الارتفاع العام في الأسعار، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد.
- يخلف إيمان، (2019)، متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون رقم 11/07 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 06 و 07، 25 نوفمبر 2007.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 210/07 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1428 الموافق 4 يوليو سنة 2007، يحدد شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهلاك وغير القابلة للاهلاك الواردة في الميزانية المفقولة في 31 ديسمبر سنة 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، العدد 44.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، الأمر رقم 01/09 مؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 44، 26 يوليو 2009.

- الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون 18/18 مؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق 27 ديسمبر 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، العدد 79، 30 ديسمبر 2018، المادة 04.
- Boubir Djelloul, (2015) , **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Revue L'Auditeur, N°4, CNCC, Alger.
- MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS,(2019), **CIRCULAIRE N°02 Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations**, 20 MARS 2019.